Caso práctico

TEMA 3.3. ABUSOS DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

ABUSO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

Gustav Hübner

Director del Departamento Ingresos en el Ministerio de Hacienda de Baviera, Munich (República Federal de Alemania)

Es para mí un placer dirigirme a ustedes en la Asamblea General de este año en Brasilia. El comité organizador me pidió presentarles el fenómeno del abuso de convenios fiscales internacionales desde el punto de vista de la administración tributaria alemana. No ha sido sino hasta hace poco que en Alemania este tópico ha adquirido importancia en las discusiones fiscales. Opino que estas cuestiones tampoco han adquirido importancia en sus países hasta ahora. El desarrollo económico y el aumento de la cooperación internacional ocasionarán, a final de cuentas, que este tema adquiera mayor importancia.

1. Sobre el espíritu de los convenios fiscales

No debe hablarse sobre abusos de convenios de doble tributación sin hacer hincapié sobre la utilidad de dichos convenios. Convenios entre las naciones, en el área fiscal, son un fenómeno bastante reciente en la historia de los convenios internacionales.

La razón para ello son, por una parte, las condiciones reales:

En ningún momento las interdependencias internacionales han sido tan complejas como en la segunda mitad de este siglo. En todas las naciones de la tierra, las tareas de los gobiernos han adquirido mayor importancia y con ello han producido creciente necesidad, en lo que se refiere a impuestos. En los casos de imposición máxima del 50 por 100 —lo cual es una realidad en una serie de países— puede reconocerse, sin grandes cálculos matemáticos, que ningún contribuyente o empresa puede gastarse el lujo de ser regido por las disposiciones fiscales de dos países. Pero si los estados están interesados en tener relaciones internacionales para su provecho económico, también tendrán interés en crear las bases legales para que se evite una doble imposición para sus contribuyentes.

Pero también opino que los convenios de doble tributación son expresión de una nueva cultura en el trato entre las naciones. Durante mucho tiempo las relaciones internacionales se caracterizaban por el aventajamiento y aprovechamiento de las naciones más débiles de parte de las más fuertes, y debo confesar que, especialmente las naciones europeas, tuvieron buena parte en ello. Al día de hoy se ha reconocido que relaciones fructíferas y amistosas entre las naciones sólo pueden lograrse sobre una base de mutua utilidad. El intercambio comercial, económico y técnico son predecesores de una buena cooperación política. Por esta razón es que para la República Federal de Alemania la firma de un convenio de doble tributación significó frecuentemente el primer paso hacia un mejoramiento general de sus relaciones con otras naciones.

La prosperidad de ninguna nación sufre por el hecho de que otras naciones tengan partes en el progreso económico y técnico, y la soberanía de ningún estado es coartada, en alas del balance de intereses de los estados, si éstos se someten a ciertas autorestricciones. El conocimiento de causa es la base para la firma de convenios fiscales.

2. Aplicación y abuso de convenios de doble tributación

Después de estas palabras de introducción permítanme llegar al tema central.

No siempre es sencillo determinar si se trata de una posibilidad legal que ofrece el convenio de doble tributación o si se trata de un abuso del mismo. El objetivo de tales convenios es liberar, total o parcialmente, a personas naturales o a empresas que están sujetas al pago de impuestos en dos países de las exigencias tributarias de uno de los países de dicho convenio. Esto es legítimo también cuando esto difiere del Derecho fiscal nacional. Cuando a un inversionista se le cobra una tasa impositiva menor en uno de los países del convenio, de lo que esto sería el caso en

el otro, que ha renunciado a su derecho impositivo, esto todavía no representa un abuso, ya que no sería justificable que uno de los países del convenio sacara provecho del hecho de que el otro le otorgue preferencias fiscales al inversionista para promover el desarrollo económico en su territorio. En general, puede decirse que el abuso de los convenios de doble tributación sólo se presenta cuando se logra la liberación de la carga fiscal a través de la creación de circunstancias y la utilización de la legislación en forma en que no sirva a las metas del convenio de doble tributación ni al espíritu que corresponde a dicho convenio.

La posibilidad de abuso, generalmente, se da en el punto limítrofe entre el derecho nacional y el convenio entre las naciones. Algunas regulaciones, siendo legítimas en su significado básico dentro del convenio de doble tributación, pierden su validez dentro del Derecho tributario, dadas las peculiaridades nacionales. Es por eso que es necesario no pensar sólo en la repartición equitativa de intereses, en lo que respecta a la tributación entre los países del convenio, sino de tomar también en consideración las posibilidades del derecho tributario nacional. Aquí deberá aplicarse la mayor escrupulosidad y fantasía, ya que siempre se debe pensar en un paso más allá de lo que hacen los abogados y asesores de los contribuyentes.

3. Estudio de casos referente al *treaty shopping* (aprovechamiento de convenios)

Permítanme ahora ir de la teoría a la práctica. La discusión sobre el abuso de convenios de doble tributación comenzó primeramente en Estados Unidos y en Alemania hemos adoptado para cierto tipo de casos de abuso el concepto *treaty shopping*. Dada la posibilidad de fundar sociedades anónimas a través de todo el mundo y de conseguirles ventajas fiscales, por legitimidad de acuerdo, se han desarrollado una serie de casos que todavía no muestran un patrón uniforme pero que ya hacen visible la manera cómo es posible el abuso, haciendo uso desmedido de las posibilidades del acuerdo de doble tributación. En la discusión tributaria, en la República Federal de Alemania estas posibilidades sólo han jugado un papel muy limitado, y eso desde hace muy poco tiempo. Pienso que aquí estamos tratando con un fenómeno que irá ganando importancia, dadas las interrelaciones económicas entre todos los países.

a) *Constitución de una sociedad que explota patentes en las Antillas Holandesas*

Permítanme describir un caso en el cual una sociedad que explota patentes, con sede en las Antillas Holandesas, con actividad a nivel inter-

nacional, cede licencias a empresas en la República Federal de Alemania. Si los derechos devengados de las licencias se pagan directamente a la sociedad en las Antillas, deberá retenerse el 25 por 100 del impuesto de origen alemán.

Un convenio de doble tributación que excluya esta retención, no existe entre las Antillas Holandesas y la República Federal de Alemania; eso quiere decir que el 25 por 100 de los impuestos de licencia deberán retenerse a cargo de la sociedad de explotación de patentes en Alemania.

El convenio de doble tributación entre la República Federal de Alemania y Suiza del año de 1971 (revisado en 1978) prevé una exclusión del impuesto de origen alemán cuando una sociedad suiza tiene el derecho de retención. Lo más lógico sería entonces intercalar una sociedad filial en la concesión de la licencia.

Para Suiza se obtendría una tributación mucho más baja, dado que la mayor parte de las retribuciones de la licencia se efectúan a favor de la casa matriz en las Antillas, mientras que en Alemania el pago de la licencia está exonerada del impuesto de fuente que corresponde al 25 por 100. Para excluir tales ventajas fiscales, que a fin de cuentas favorecen a la casa matriz de la sociedad en las Antillas, en el convenio doble tributación suizo-alemán, el derecho al convenio se ha hecho depender de que los ingresos devengados queden en Suiza en una relación no menor de 50 por 100. Al transpasarse —como en este caso— más a la sociedad en las Antillas, la sociedad suiza se considerará como no autorizada para un acuerdo, con la consecuencia de que el impuesto de origen alemán permanece vigente a una tasa del 25 por 100. El desvío por la sociedad suiza no lleva entonces el resultado deseado de evadir el impuesto de origen alemán.

El convenio de doble tributación suizo-alemán ha excluido aquí, por su configuración específica, la posibilidad del abuso.

Pero ya es diferente si se intercala una sociedad holandesa. El convenio de doble tributación con Holanda de 1959 prevé, para el pago del impuesto de licencia, la liberación general del impuesto de origen alemán. Las restricciones, como en el caso de Suiza (exclusión de la liberación, si no se percibe por lo menos el 50 por 100 de los aranceles de licencia) no existen. A pesar de que los Países Bajos sólo imponen un impuesto muy bajo a la sociedad holandesa (se conforman, en interés de los flujos internacionales de capital y *Know-how*, con aproximadamente 5 por 100 de impuestos sobre la ganancia y no imponen ningún tributo sobre las licencias que van a las Antillas) la inclusión de una sociedad filial holandesa resulta en una total liberación del impuesto de origen alemán.

Los abogados fiscales alemanes están meditando en estos momentos sobre la posibilidad y la forma de enfrentarse a este modelo de ahorro fiscal. El convenio de doble tributación alemán con Holanda no prevé ninguna cláusula de abuso, ya que Holanda se considera una nación industrial con impuestos altos y de esta manera no se pensó que fuera necesario incluir medidas de protección en contra del *treaty shopping*.

Habría que preguntarse si la aplicación de una reglamentación nacional alemana sería de mucha ayuda aquí, de acuerdo a la cual una ley impositiva no puede ser evadida por abuso, utilizando las posibilidades de formulación de la ley. La ley tributaria alemana también aplica esta reglamentación con respecto al abuso tributario dentro del marco de acuerdos de doble tributación, pero exige que el abuso se dé en Alemania y no en el exterior. De esta forma sería dudoso, si el *treaty shopping* a través de Holanda presentado aquí, podría ser rechazado por abuso legal, ya que los desvíos indeseables, desde el punto de vista alemán, sólo conciernen a Holanda y las Antillas.

El único camino seguro para rechazar el derecho de convenio sería la modificación del convenio de doble tributación alemán; o sea, una alternativa que sólo sería realizable con la colaboración de Holanda como contraparte del convenio.

b) *Ejemplos para la regulación del abuso en convenios*

Puede notarse a través del caso presentado y a través de sus variantes que existen ciertos mecanismos en contra del *treaty shopping* frente a Suiza. Aparte de la protección en contra de la reencaminación de pagos a terceros países, en el convenio de doble tributación alemán con Suiza existe otra regulación que vale la pena mencionar:

Para no hacer atractiva a las sociedades en terceros países la constitución de la sociedad suiza, el derecho al convenio presupone que la sociedad suiza sea gravada efectivamente de acuerdo a su resultado económico. De esta forma las sociedades domiciliarias, también llamadas sociedades de apartado postal, que en Suiza sólo pagan un pequeño impuesto fijo sobre el capital pagado, están excluidas del derecho a convenio.

También en otros convenios de doble imposición se han incluido regulaciones para evitar abusos como éstos:

Frente a Luxemburgo, las sociedades tipo *holding*, que existen en gran cantidad en este centro financiero, están excluidas del derecho de convenio, dado el tipo de sociedad que representan, ya que solamente

acumulan ganancias participativas en Luxemburgo y allá sólo son gravadas con impuestos muy bajos.

En su relación con el Canadá las sociedades de inversiones extranjeras no tienen derecho de acuerdo. La República Federal de Alemania se protegió de esta manera contra una huida de capital por beneficios impositivos.

Tales regulaciones específicas, en contra del abuso, en los convenios de doble tributación alemanes todavía siguen siendo la excepción. Donde éstas faltan, se debate sobre si del derecho internacional puede deducirse una cláusula de abuso para contrarrestar el *treaty shopping* que sea válida para todos los convenios.

Pero el Fisco alemán no tiene que basarse exclusivamente sobre esta discusión tan académica, ya que las decisiones de la Corte Suprema Federal, de la Suprema Corte de Finanzas en Alemania, aplica —como ya se mencionó— la cláusula de abuso interestatal, en todo caso su principio básico, a los convenios de doble tributación, cuando en Alemania se utilizan las fórmulas que permiten el abuso. Eso, empero, tiene como consecuencia que no puede evitarse el *treaty shopping* en todos los casos.

c) *La inclusión de sociedades británicas*

Por ejemplo, una configuración especialmente adecuada se hace posible mediante la intercalación de sociedades británicas, sin que pueda hablarse claramente de abuso. Una sociedad con sede en las Antillas funda una filial alemana. La sociedad alemana tiene buenas utilidades y por ello puede repartir buenos dividendos a la casa matriz de las Antillas aunque con la desagradable consecuencia de que debe efectuar la retención en una proporción del 25 por 100 sobre los intereses y dividendos para el Fisco alemán, y que la casa matriz alemana no recibe la restitución del impuesto de corporaciones alemán.

Para que el impuesto alemán sobre la renta del capital pueda ser aminorado, se recomienda la intercalación de una sociedad británica. El convenio de 1964 de doble tributación con Gran Bretaña prevé que el Fisco alemán sólo puede hacer una deducción de impuesto del 20 por 100 (en vez del 25 por 100) cuando las participaciones son de por lo menos un 25 por 100 (participaciones subsidiarias), en el caso de participaciones dispersas sólo puede hacerlo del 15 por 100. Si entonces la casa matriz en las Antillas funda cinco sociedades en Gran Bretaña, logra, en Alemania, una tasación del impuesto de origen más benevolente, para participaciones subsidiarias, a pesar de que —a fin de cuentas— todas las ganancias las obtendrá ella.

El convenio de doble tributación alemán con Gran Bretaña trata de evitar esta ventaja injustificada, incluyendo también tales participaciones indirectas en las participaciones subsidiarias. Pero no existe tal carácter indirecto entre las cinco compañías inglesas asociadas.

La intercalación de las cinco sociedades de participación inglesas ocasionan entonces la reducción del impuesto de origen alemán; de acuerdo a las disposiciones legales alemanas no son abusos de derecho, ya que la configuración ventajosa de las relaciones corporativas en sí no son chocantes y por la regulación detallada de las participaciones subsidiarias cabe suponer que existe un abuso legal más allá de lo que indica el texto literalmente.

De este resultado percibido como insatisfactorio, la República Federal de Alemania ha aprendido y en convenios de doble tributación nuevos ha previsto la inclusión de la totalización de las participaciones propiedad de la corporación. En caso de ser fundadas en Australia, de acuerdo al convenio firmado en 1972, las cinco compañías asociadas forman entonces, en su asociación corporativa, una única participación subsidiaria y consecuentemente pagarán más impuestos sobre la fuente, como deben hacerlo las participaciones subsidiarias alemanas.

d) *Sociedades de cartera (sociedades holding) en Estados Unidos*

Permítanme presentar un último caso:

Una sociedad alemana desea, por su parte, internacionalizarse y compra una participación del 5 por 100 en una sociedad grande americana. Los dividendos de esta sociedad están sujetos al pago del impuesto de origen, en los Estados Unidos, pero que éste es deducido del impuesto alemán sobre estos dividendos.

Para evitar el impuesto alemán, la participación estadounidense no se efectúa directamente, sino que es realizada a través de una sociedad de cartera americana, la cual es fundada por la sociedad alemana específicamente para este fin.

La sociedad alemana tiene una participación del 100 por 100 en esta sociedad de cartera y para sus dividendos puede, en base al convenio de doble tributación de 1954/1965, acogerse al privilegio fiscal en Alemania para las sociedades que poseen por lo menos un cuarto del capital de otra sociedad, o sea que no tiene que pagar impuestos sobre estos dividendos en Alemania. Dada la reglamentación tan detallada de privilegios para este tipo de sociedades en el acuerdo de doble tributación, la inclusión de la sociedad de cartera americana difícilmente podría ser considerada como abuso legal.

Como protección contra las mencionadas ventajas para las sociedades de cartera, en los convenios de doble tributación nuevos sólo se incluyen los privilegios para las sociedades que poseen, por lo menos, un cuarto del capital de otra sociedad cuando éstas son activas.

Es notorio también en este caso de sociedad de cartera el hecho de que aquí no se encuentra ninguna persona de un tercer país tras la configuración de los hechos relevantes del convenio. Es decir, que el *treaty shopping* también es posible para personas que residen exclusivamente en los países que han firmado el convenio.

4. Abuso por simulación de hechos

El *treaty shopping* se entendió hasta ahora como una configuración, cuyos hechos son traídos a la luz. Este tema no se limita a tratar solamente —como puede notarse en el título general para el día de hoy— la «elusión de impuestos», sino que incluye también a la «evasión fiscal».

Por esta razón también deseo tratar la cuestión de cómo son utilizados los convenios de doble tributación para encubrir hechos y qué podría hacerse para contrarrestar eso. Los siguientes casos se han hecho públicos:

a) Una casa matriz en las Antillas desea mantener sus impuestos lo más bajo posible en su participación en una sociedad alemana. Por esto traspasa su participación de manera **fiduciaria** a una sociedad suiza. De esta manera desea aminorar el impuesto de origen alemán sobre sus dividendos, y el impuesto patrimonial sobre sus acciones será eludido totalmente. El derecho al convenio de doble tributación suizo se aplica aquí injustificadamente, ya que la participación en la sociedad alemana deberá serle imputada al fiduciante de la sociedad antillana. Esto resulta expresamente del convenio de doble tributación para la relación Alemania-Suiza; pero esto también vale para otros países, ya que éstos, generalmente, le imputan los negocios fiduciarios a los fiduciantes. En un caso concreto el Fisco alemán pudo desvirtuar la apariencia al derecho de convenio de la sociedad suiza haciendo valer el así llamado *pequeño tráfico de información* incluido en el convenio de doble tributación. Como respuesta a una correspondiente solicitud de información, Suiza informó sobre la relación fiduciaria. Por tanto, el *treaty shopping*, aparentando el derecho al convenio de doble tributación, no tuvo éxito en este caso.

b) La administración alemana descubrió otro modelo por medio del cual se desea conseguir el derecho al convenio, disimulando hechos.

Un contribuyente alemán realiza sus actividades industriales a través de una sociedad **británica.** Primero parecía que esta sociedad, teniendo su sede en Gran Bretaña, tenía derecho al convenio. Al indagarse, las oficinas fiscales británicas comunicaron que la sede de la gerencia —el principal elemento para la determinación de la sede— se encontraba verdaderamente en la República Federal de Alemania y que esta sociedad solamente estaba registrada en Gran Bretaña como compañía-no-residente. Como ésta no realizaba actividades en Inglaterra, no estaba registrada como contribuyente.

La posibilidad de conseguirse el privilegio al convenio se basaba aquí en la particularidad del Derecho tributario inglés de no conectar necesariamente una obligación tributaria nacional a la selección **formal** del domicilio comercial en Gran Bretaña. La buena coordinación entre la administración tributaria inglesa y la alemana ya han bloqueado esta alternativa del *treaty shopping.*

5. Resumen

Permítanme retomar dos pensamientos que deberían ser tomados en consideración a la firma y la ejecución de convenios de doble tributación para evitar abusos en su configuración en casos específicos.

Por una parte, solamente debería serle otorgado el derecho a convenio a aquellas sociedades que son activas en el país del convenio al que se le adjudica el Derecho tributario. A ningún país le conviene, a la larga, que tales sociedades tengan formalmente su sede comercial en su territorio, pero que no contribuyan a su desarrollo económico. Tales casos crean desconfianza y por ende perturban inversiones rentables y razonables entre los países integrantes del convenio.

En segundo lugar, necesitamos una colaboración internacional adecuada y confiable entre las administraciones tributarias para poder reconocer el disimulo de hechos y poder tomar las medidas pertinentes al caso. Con esto deberían eliminarse obstáculos para las relaciones comerciales e inversiones internacionales, en las cuales están interesados los estados en el sentido de un provecho mutuo. Es por esto que yo no sólo veo en este evento un foro para el intercambio de experiencias, sino también la posibilidad de crear entre las administraciones tributarias de las

diversas naciones las relaciones sencillas y amistosas que ya existen en otras áreas de la vida económica.

Opino que no es el abuso, sino la *utilidad* de los convenios tributarios interestatales lo que debería ser el parámetro con el cual se puede medir el efecto que tiene nuestra colaboración.

Les agradezco la atención que me han dispensado.